

Audience publique du 9 mars 2011

Recours formé par
les époux ... et ..., ... (D)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 27253 du rôle et déposée le 27 août 2010 au greffe du tribunal administratif par Maître Gérard A. Turpel, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats de Luxembourg, au nom de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à D-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision sur réclamation du directeur de l'administration des Contributions directes du 12 mars 2010, subsidiairement d'une décision confirmative du 4 juin 2010 dudit directeur, et plus subsidiairement des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 1991 et 1992, émis le 25 juillet 1996 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 25 novembre 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 17 décembre 2010 par Maître Gérard A. Turpel pour compte des demandeurs ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 13 janvier 2011 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions critiquées ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Radu Duta, en remplacement de Maître Gérard A. Turpel, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives.

En date du 25 juillet 1996, le bureau d'imposition ... de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », émit à l'égard des époux ... et ... les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1991 et 1992.

Par un courrier du 25 octobre 1996, complété par un courrier du 22 novembre 1996, le conseil fiscal de Monsieur ... introduisit une réclamation pour le compte de son mandant auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur ».

Cette réclamation fut déclarée recevable, mais non fondée par le directeur suivant une décision n° ... du 12 mars 2010, rédigée ainsi :

« Vu la requête introduite le 28 octobre 1996 par le sieur ..., au nom du sieur ..., demeurant actuellement à D-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1991 et 1992, émis le 25 juillet 1996 ;

Considérant qu'aux termes de l'article 97 (2) de la loi du 7 novembre 1996 concernant l'organisation des juridictions de l'ordre administratif, les réclamations pendantes au 31 décembre 1996 relèvent de la compétence du directeur de l'administration des contributions qui ne statue cependant plus avec l'indépendance d'un juge sur la base du droit, mais en tant qu'administrateur ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir pris en compte les montants de -5.438.844 respectivement de -4.230.732 francs concernant une perte agricole et forestière qu'il aurait réalisée en Allemagne au cours des années 1991 et 1992 ; qu'il est également d'avis que la prescription du § 205, alinéa 3 n'aurait pas été respectée et qu'une taxation d'office aurait pu être évitée ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du réclamant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

Considérant que l'instruction a révélé que le bureau d'imposition avait invité le réclamant et son épouse en date du 3 mai 1996, en application du § 205 AO, à fournir des explications supplémentaires, notamment en ce qui concernait le détail de l'établissement du bénéfice agricole et forestier allemand (... bitte ich Sie, ihre Gewinnermittlung aus Land und Forstwirtschaft mit einer detaillierten Aufstellung und Belegung der Einkünfte bzw. der Ausgaben zu vervollständigen....) ; que les bulletins d'imposition ont été complétés par la remarque additionnelle : « der in ihrer Steuererklärung angegebene Verlust aus Land- und Forstwirtschaft wurde nicht anerkannt, da Sie unserer Forderung nach Belegen (Brief vom 3. Mai 1996 sowie Besprechung vom 12. Juni 1996) keine Folge geleistet haben » ;

Considérant à ce titre, qu'au prescrit de l'article 134 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), en vigueur pour les années d'imposition litigieuses, lorsqu'un contribuable résident a des revenus exonérés par une convention internationale, ces revenus sont néanmoins incorporés au revenu imposable, mais l'impôt est réduit à concurrence de la fraction correspondant à ces revenus exonérés ;

Que ces revenus, positifs ou négatifs, sont à déterminer d'après les mêmes règles et principes que les revenus indigènes, conformément à la législation nationale, notamment en ce qui concerne les déductions (cf.: documents parlementaires 4855/00, p. 122 ; Tribunal administratif, 27 mars 2006, no 20071 du rôle) ;

Considérant qu'en l'espèce, le réclamant n'a pas remis les pièces à l'appui et documents demandés de sorte que le bureau d'imposition était dans l'impossibilité de vérifier si la détermination du bénéfice agricole et forestier étranger était susceptible de satisfaire aux exigences de la législation luxembourgeoise, étant entendu que l'établissement de ce bénéfice suit des règles d'évaluation particulières, notamment en application des articles 61 à 90 L.I.R. ;

Que dès lors, le bureau d'imposition a été empêché dans son obligation et droit d'instruction de sorte que c'est à raison qu'il n'a pas pris en compte le résultat dégagé par l'exploitation agricole, sise à l'étranger ;

Considérant qu'il en résulte que la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'en annexe de sa lettre de réclamation, le réclamant a joint des copies des impositions allemandes, un détail plus précis du compte « profits et pertes » ainsi qu'une évolution de ses dettes privées ;

Qu'il a complété sa requête par un envoi du 16 décembre 1996 incluant le «Feststellungsbescheid » de l'exercice 1991 du « Finanzamt ... » duquel il ressortirait que l'administration allemande aurait intégralement accepté ses déclarations fiscales ; qu'en plus s'y trouveraient inscrits des revenus provenant de la location de biens qui élimineraient en partie les revenus négatifs provenant de la viticulture ; qu'il a également ajouté le bulletin allemand de l'impôt sur le revenu de l'année 1990 qui reprendrait une perte reportable existant encore en 1990 et qui compenserait intégralement les revenus provenant de la location de biens luxembourgeois pour les années 1991 et 1992 ;

Considérant d'abord qu'aux termes de l'article 109 alinéa 1 n°4 L.I.R., sont déductibles du total des revenus nets les pertes antérieures reportées pour autant qu'elles répondent aux conditions fixées à l'article 114 L.I.R. ;

Considérant que par application des dispositions de l'article 114 alinéa 1 L.I.R. le contribuable peut, sous certaines conditions, déduire à titre de dépenses spéciales, les pertes survenues au cours des exercices d'exploitation clôturés après le 31 décembre 1990 dans son exploitation agricole ; qu'en ce qui concerne les pertes survenues au cours des exercices clôturés avant le 1^{er} janvier 1991, la durée du report était limitée à cinq ans ;

Considérant néanmoins que la déductibilité des reports déficitaires est subordonnée conformément à l'article 114 alinéa 2 littera 2 L.I.R. à la condition que l'exploitant entrant en

ligne de compte a tenu une comptabilité régulière durant l'exercice d'exploitation au cours duquel la perte est survenue;

Considérant qu'en ce qui concerne le bénéfice agricole et forestier au sens des articles 61 à 90 L.I.R., l'imposition pour une année déterminée est susceptible de s'asseoir sur un bénéfice courant déterminé d'après les dispositions des articles 16 à 60 L.I.R. ; qu'en l'espèce, l'instruction a révélé que le bénéfice étranger litigieux a été établi par une comparaison des recettes et des dépenses ; qu'il n'en reste pas moins que la loi est plus stricte en matière de report de pertes d'exercices antérieurs, qui constitue une entorse au principe général de l'annualité de l'impôt ;

Considérant, en effet, que seule une comptabilité régulière, en partie double, fait ressortir par exemple l'état des créances envers les clients et des dettes envers tiers, le compte de l'exploitant, les avoirs et dettes bancaires ou encore la valeur des biens de l'immobilisé, tant d'éléments contribuant à révéler, dans le bilan de clôture, une image fidèle de l'entreprise ou de l'exploitation ; que le législateur a justement voulu réserver la possibilité d'un report aux pertes constatées par comparaison de deux de ces images fidèles i.e. de l'actif net investi à la fin de l'exercice avec celui du début, nonobstant ajouts et déductions (article 18, alinéa 1 L.I.R.) ;

Que la méthode simplifiée de détermination du bénéfice doit d'ailleurs céder obligatoirement à la méthode de la comparaison des actifs nets investis (article 4 alinéa 3 du règlement grand-ducal modifié du 3 décembre 1969, en exécution de l'article 18, alinéa 3 L.I.R.) au moment de la cession ou de la cessation de l'entreprise, afin qu'il puisse être tenu compte de circonstances particulières qui n'ont pas encore été prises en considération pour l'imposition ;

Considérant qu'il s'ensuit que l'annotation de recettes et de dépenses, reposent-elles sur des pièces, ne suffit pas aux conditions de l'article 114, alinéa 2, n°2 L.I.R. (circulaire L.I.R. n°114/1 du 20 septembre 1991, applicable aux années d'imposition en cause) ;

Considérant de plus que les principes qui régissent la détermination simplifiée du bénéfice par comparaison des recettes et dépenses s'éloignent de ceux qui prévalent en matière de comparaison des actifs nets investis et de comptabilité d'engagement (« Bilanzsteuerrecht ») pour se rapprocher intimement des règles valables en matière de détermination des revenus des catégories autres que les bénéfices (« Ertragssteuerrecht ») ; que notamment les recettes et dépenses ne se rattachent pas, en principe, à l'année d'imposition à laquelle elles se rapportent économiquement, mais sont prises en compte pour l'année au cours de laquelle le paiement a eu lieu, ou encore que des fluctuations dans l'évaluation des biens de l'actif net investi (article 23 L.I.R.) ne tirent pas à conséquence ; que dès lors ces pertes ne sont pas susceptibles de report (cf. Tribunal administratif du 9 juin 2005, n°18675 du rôle) ;

Considérant qu'à défaut de comptabilité régulière pour les années en cause, c'est donc à bon droit que le report des pertes y relatives a été refusé ;

Considérant également que, sans conteste, pour les années litigieuses, le contribuable et son épouse sont à considérer comme des contribuables résidents qui ont leur domicile fiscal ou leur séjour habituel au Grand-Duché ;

Considérant que si le réclamant a remis des bulletins allemands de l'impôt sur le revenu des années 1991 et 1992, il n'en reste pas moins que les montants y retenus n'ont qu'une valeur informative pour constater les revenus exonérés par une convention internationale étant admis que ces revenus exonérés le cas échéant sont incorporés au revenu imposable luxembourgeois, comme relevé déjà ci-avant, en application de la législation luxembourgeoise ;

Qu'en l'espèce, le bénéfice agricole et forestier allemand de même que le revenu provenant de la location de biens allemand ont été établis pour les années en cause par des bulletins d'établissement séparé et en commun ;

Considérant que les bulletins d'établissement séparé et en commun ci-avant ont fixé pour les années d'imposition 1991 et 1992 respectivement un bénéfice agricole et forestier de 235.841 DM et de 122.419 DM ainsi qu'un revenu provenant de la location de biens de 119.440 DM et de 152.539 DM ;

Considérant que pour les années litigieuses, le bureau d'imposition a soumis à l'imposition le seul revenu luxembourgeois sans incorporer les revenus exonérés positifs au revenu imposable ajusté ; que cette omission avait pour effet de diminuer le taux global effectivement applicable aux revenus indigènes du réclamant ce qui a entraîné une réduction de l'impôt que le réclamant aurait normalement dû payer pour les années litigieuses ;

Considérant qu'il en résulte que l'impôt fixé par le bureau d'imposition à travers les bulletins litigieux relatifs aux années 1991 et 1992 n'est pas supérieur à celui qui était légalement dû ;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme,

les rejette comme non fondées ».

Le 27 mai 2010, Monsieur ... s'adressa au directeur en les termes suivants :

« Sehr geehrter Herr ...,

ich beziehe mich auf meinen gestrigen Anruf bei Ihnen und nehme zu der o.g. Angelegenheit wie folgt Stellung:

in den 70er und 80er Jahren des vergangenen Jahrhunderts war ich in Luxemburg angestellt und bin auch dort ordnungsgemäß besteuert worden. Danach habe ich den Familienbetrieb in Deutschland wieder aufgebaut.

Aus dieser Zeit stehen die Jahre 1991 und 1992 Ihrerseits zur Diskussion.

Ausweislich der Steuerbescheide des Finanzamtes ... wurden im Jahr:

<i>1991 ein Verlust von</i>	<i>DM 122.184 (s. Anl. 1)</i>
<i>1992 ein Gewinn von</i>	<i>DM 24.205 (s. Anl. 2) festgestellt.</i>

Auf Seite 5, vorletzter Absatz Ihres rubrizierten Schreibens ist für 1991 ein Betrag von DM 235.841 als Gewinn erwähnt, der jedoch, ausweislich des Bescheides, ein Verlust ist und der, saldiert mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von DM 119.440 aus dem gleichen Jahr sowie weiteren Abzügen, einen Verlust von DM 122.184 ergibt.

Für das Jahr 1992 ist ein Verlust von DM 122.420 festgestellt worden, der saldiert mit den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung von DM 152.539 sowie weiteren Abzügen einen Gewinn für dieses Jahr von DM 24.205 ergibt.

Somit errechnet sich ein steuerunbegründeter Gesamtverlust von DM 97.979.

Lediglich nebenbei sei erwähnt, dass der Vorwurf mangelnder Vorlage von Unterlagen ins Leere geht; alle vorliegenden Unterlagen wurden stets eingereicht und ich selbst bin mehrmals persönlich zu Erläuterungen und Auskünften bei der Steuerverwaltung vorstellig geworden.

Ihrer Rückantwort gerne entgegensehend verbleibe ich, mit freundlichen Grüßen ».

Par une lettre du 4 juin 2010, le directeur répondit à Monsieur ... ce qui suit :

« In Beantwortung Ihres obengenannten Briefes, und nach Prüfung der darin gemachten Angaben, möchte Ich Ihnen mitteilen dass keine Änderung des Anfechtungsentscheids vom 12. März 2010 vorzunehmen ist und verweise Sie nochmals auf die dort beigefügte Rechtsmittelbelehrung ».

Par requête déposée le 27 août 2010 au greffe du tribunal administratif, Monsieur ... et son épouse Madame ... ont introduit un recours en réformation sinon en annulation contre la décision précitée du directeur du 12 mars 2010, subsidiairement contre une décision confirmative du directeur du 4 juin 2010, et plus subsidiairement contre les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 1991 et 1992 du 25 juillet 1996.

Il résulte d'une lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal est appelé à statuer comme juge du fond tant sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part à l'encontre d'un bulletin de l'impôt sur le revenu que sur le recours dirigé directement contre un bulletin d'impôt.

Il s'ensuit que le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal, de sorte qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

C'est à bon droit que le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours en réformation dans la mesure où il dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1991 et 1992.

En effet, en vertu des dispositions de l'article 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996, un bulletin de l'impôt sur le revenu peut uniquement être directement déféré au tribunal administratif lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO ou une demande en

application du paragraphe 131 AO a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande.

En l'espèce, le directeur a statué sur la réclamation par une décision du 12 mars 2010, de sorte qu'en présence d'une décision directoriale sur réclamation, le recours en réformation est irrecevable en tant qu'il est introduit directement contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1991 et 1992.

Le délégué du gouvernement conclut encore à l'irrecevabilité du recours en réformation pour cause de tardiveté. Il fait valoir que la décision directoriale du 12 mars 2010 aurait été notifiée le 15 mars 2010, soit trois jours après sa remise à la poste, de sorte que le délai de recours aurait expiré le 15 juin 2010. Le recours introduit en date du 27 août 2010 serait dès lors tardif.

Dans leur mémoire en réplique, les demandeurs font valoir que la décision du 12 mars 2010, par laquelle le directeur aurait procédé à un réexamen intégral de la cause et aurait pris position sur des éléments nouveaux lui transmis par les réclamants, constituerait une décision nouvelle susceptible de faire l'objet d'un recours gracieux qui interromprait le délai du recours contentieux. Ils précisent qu'ils auraient exercé le 27 mai 2010 un recours gracieux auprès du directeur, qui aurait fait l'objet d'une décision purement confirmative en date du 4 juin 2010 laquelle, selon la jurisprudence, tirerait son existence de la première avec laquelle elle formerait un tout. Il s'ensuivrait que le recours dirigé contre la décision purement confirmative du directeur du 4 juin 2010 aurait été introduit dans le délai légal de recours de trois mois, de sorte que le recours aurait également été valablement introduit en ce qui concerne la décision initiale du 12 mars 2010.

Dans son mémoire en duplique, le délégué du gouvernement rétorque qu'aucun recours gracieux ne serait prévu en droit fiscal à l'encontre d'une décision du directeur prise sur réclamation, de sorte qu'un tel recours ne pourrait pas interrompre le délai de trois mois prévu à l'article 8 (3) 4. de la loi précitée du 7 novembre 1996. Il souligne ensuite que la jurisprudence citée par les demandeurs ne concernerait que la procédure administrative pure et non pas la procédure fiscale. Il affirme que l'AO instaurerait un régime de procédure en matière d'impôts directs qui serait considéré comme réglementation exhaustive, respectueuse des droits du contribuable. C'est la raison pour laquelle la matière des contributions directes aurait été exclue du champ d'application de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse et partant de celui du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes. Le recours introduit plus de trois mois après la notification de la décision sur réclamation du 12 mars 2010 serait dès lors tardif.

Aux termes de l'article 8 (3) 4. de la loi précitée du 7 novembre 1996, le délai pour introduire un recours en réformation devant le tribunal administratif contre une décision sur réclamation du directeur est de trois mois.

En l'espèce, il ressort des éléments du dossier que Monsieur ... a introduit une réclamation auprès du directeur contre les bulletins de l'impôt sur le revenu du 25 juillet 1996. Cette réclamation a été toisée par une décision du directeur du 12 mars 2010.

Aux termes du paragraphe 258 (1) AO, la décision directoriale doit contenir l'indication quelle voie de recours est possible à son encontre, où elle doit être formée et

endéans quel délai elle est à interjeter. Conformément au paragraphe 258 (2) AO, les décisions directoriales doivent être notifiées sous lettre fermée.

Aux termes du paragraphe 88 (3) AO, la notification d'une décision directoriale est censée accomplie le troisième jour qui suit la mise de l'envoi à la poste.

En l'espèce, force est de constater que la décision directoriale du 12 mars 2010 contient une instruction sur les voies de recours. Il ressort par ailleurs des pièces du dossier que la décision directoriale a été notifiée par envoi recommandé expédié le 12 mars 2010, de sorte qu'elle est censée avoir été notifiée le 15 mars 2010. Le dernier jour utile pour l'introduction d'un recours devant le tribunal administratif était partant le 15 juin 2010.

Le recours introduit en date du 27 août 2010 a dès lors été introduit après l'expiration du délai de trois mois.

Pour justifier le délai écoulé entre la notification de la décision directoriale sur réclamation et l'introduction du recours contentieux, les demandeurs font valoir qu'ils auraient exercé un recours gracieux contre la décision directoriale et que, comme la décision confirmative sur recours gracieux tirerait son existence de la première décision, le recours introduit dans le délai légal contre la décision confirmative du directeur le serait également en ce qui concerne la décision initiale.

C'est cependant à bon droit que le délégué du gouvernement soutient qu'il n'existe pas de voie de recours gracieux en matière d'impôts directs à l'encontre d'une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation dirigée contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

En effet, en matière d'impôts directs, une procédure spécifique est expressément prévue à travers la voie de la réclamation à introduire devant le directeur.

Conformément au paragraphe 228 AO, la voie de recours précontentieuse ouverte à l'encontre d'un bulletin d'impôt sur le revenu est la réclamation à introduire dans un délai de trois mois auprès du directeur qui procède alors à un réexamen intégral de la cause du réclamant. Il résulte encore de la combinaison du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1 de la loi précitée du 7 novembre 1996 que la décision du directeur statuant sur les mérites de cette réclamation peut seulement être entreprise par un recours contentieux à introduire devant le tribunal administratif.

Ainsi, en l'absence de prévision en matière d'impôts directs d'une voie de recours gracieux à l'encontre d'une décision prise par le directeur sur réclamation, la décision du directeur du 4 juin 2010 n'a partant pas pu ouvrir un nouveau délai.

Par ailleurs, même à admettre que la lettre du demandeur du 27 mai 2010 vaut recours gracieux, étant encore relevé que le demandeur n'a pas précisé quelle était exactement la fin poursuivie à travers cette lettre, force est de constater que dans sa décision du 4 juin 2010, le directeur s'est uniquement borné à confirmer purement et simplement le maintien de la décision sur réclamation du 12 mars 2010, sans prendre position par rapport à des éléments nouveaux, et à renvoyer le demandeur à l'instruction sur les voies de recours contenue dans la décision du 12 mars 2010. Il s'ensuit que la décision du directeur du 4 juin 2010 n'est pas distincte de la décision du 12 mars 2010 et elle n'ouvre ainsi pas un nouveau délai de recours.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours en tant que dirigé contre les décisions du directeur du 12 mars 2010 et du 4 juin 2010 est tardif et, partant, irrecevable.

Au vu de l'issue du litige, la demande en allocation d'une indemnité de procédure de 2000 euros formulée par les demandeurs sur la base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives est à rejeter comme non fondée.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal ;

déclare irrecevable le recours en réformation en tant qu'il est dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 1991 et 1992 du 25 juillet 1996 ;

déclare irrecevable le recours en réformation en tant que dirigé contre les décisions directoriales du 12 mars 2010 et du 4 juin 2010 pour tardiveté ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par les demandeurs ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,
Annick Braun, juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 9 mars 2011 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 10.03.2011

Le Greffier du Tribunal administratif